



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. rugsėjo 27 d.*

„Apmokestinimas — Pridėtinės vertės mokestis — Prekių tiekimas — Grandinių sandorių apmokestinimas — Atsisakymas atleisti nuo mokesčio dėl nenurodyto pirkėjo PVM mokėtojo kodo“

Byloje C-587/10

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2010 m. lapkričio 10 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2010 m. gruodžio 15 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)

prieš

Finanzamt Plauen,

dalyvaujant

Bundesministerium der Finanzen,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kuriį sudaro kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot (pranešėjas), teisėjai A. Prechal, K. Schieman, L. Bay Larsen ir C. Toader,

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

posėdžio sekretorė A. Impellizzeri, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2012 m. kovo 7 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*, atstovaujamos *Rechtsanwälte* T. Küffner, S. Maunz ir T. Streit,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Mölls ir C. Soulay,

* Proceso kalba: vokiečių.

susipažinęs su 2012 m. birželio 21 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies paskutinį kartą pakeistos 1998 m. spalio 12 d. Tarybos direktyva 98/80/EB (OL L 281, p. 31; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 315, toliau – Šeštoji direktyva), aiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas vykstant ginčui tarp *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch* (VSTR) (toliau – VSTR) ir *Finanzamt Plauen* (Plaueno mokesčių inspekcija) dėl pastarosios atsisakymo atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) šios bendrovės dukterinės bendrovės atliktą prekių tiekimą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje sąvoka „apmokestinamasis asmuo“ apibrėžiama taip:
„Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdamas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.“
- 4 Šeštosios direktyvos 22 straipsnyje, iš dalies pakeistame tos pačios direktyvos 28h straipsniu, pagal vidaus tvarką asmenims, privalantiems mokėti mokesčius, numatomos kelios pareigos, susijusios būtent su apskaita, sąskaitų faktūrų išrašymu, deklaravimu bei sumuojančiąja ataskaita, kurią jie turi pateikti mokesčių administratoriui.
- 5 Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 1 dalies c punkto pirmoje ir trečioje įtraukose, redakcijoje, iš dalies pakeistoje tos pačios direktyvos 28h straipsniu, numatyta:
„Valstybės narės imasi būtinų priemonių, kad pagal individualų numerį būtų galima identifikuoti:
— kiekvieną apmokestinamąjį asmenį, išskyrus minėtuosius 28a straipsnio 4 dalyje, kuris šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas, suteikiančias jam teisę į atskaitą <...>
<...>
— kiekvieną apmokestinamąjį asmenį, kuris atitinkamos šalies teritorijoje įsigyja prekes Bendrijoje savo operacijoms, susijusioms su 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta ekonomine veikla užsienyje.“
- 6 Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies a punkte, redakcijoje, iš dalies pakeistoje tos pačios direktyvos 28h straipsniu, pažymima:
„a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi išrašyti sąskaitą faktūrą arba kitą jai lygiavertį dokumentą kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui patiektoms prekėms ir suteiktoms paslaugoms įforminti. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo taip pat turi išrašyti sąskaitą faktūrą <...> įforminti prekių tiekimą [28c straipsnio A dalyje] nustatytais sąlygomis. <...>“

- 7 Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punkto antroje pastraipoje, redakcijoje, iš dalies pakeistoje tos pačios direktyvos 28h straipsniu, nustatyta:

„Sąskaitoje faktūroje taip pat nurodoma:

<...>

— [28c straipsnio A dalies a punkte] nurodytų sandorių atveju numeris, pagal kurį apmokestinamas asmuo identifikuojamas atitinkamos šalies teritorijoje, ir numeris, pagal kurį prekes įsigyjantis asmuo identifikuojamas kitoje valstybėje narėje,

<...>“

- 8 Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje, redakcijoje, iš dalies pakeistoje tos pačios direktyvos 28h straipsniu, numatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis, kad mokestis būtų teisingai renkamas ir kad būtų užkirstas kelias piktnaudžiavimams, laikydamosi nuostatos, kad sandoriams šalies viduje ir apmokestinamųjų asmenų sandoriams tarp valstybių narių turi būti taikomos vienodos sąlygos, o tokios prievolės nesukuria pasienio formalumų prekyboje tarp valstybių narių.“

- 9 Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirmoje ir antroje pastraipose nustatyta:

„[PVM] taip pat apmokestinami:

- a) prekių įsigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlygį šalies teritorijoje įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, jeigu pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neatleidžiamas nuo mokesčio pagal 24 straipsnį ir kuriam netaikomos 8 straipsnio 1 dalies a punkto antro sakinio arba 28b straipsnio B dalies 1 punkto nuostatos.“

Nukrypstant nuo pirmosios pastraipos, prekės, kurias pagal 1 dalies a punkto sąlygas Bendrijoje įsigyja apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, atleidžiamos nuo [PVM].

<...>

3. „Prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ yra teisės disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu įsigijimas, tampant jo savininku, kai prekes įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybę narę nei valstybė narė, iš kurios prekės yra išsiųstos arba išgabentos, atsiunčia arba atgabena pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo parduodančiojo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.“

- 10 Šios direktyvos 28b straipsnio A dalyje numatyta:

„1. Prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prekės yra, kai baigiasi jų siuntimas ar gabenimas.

2. Nepažeidžiant 1 dalies, vis dėlto 28a straipsnio 1 dalies a punkte nurodyto prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta yra teritorijoje valstybės narės, suteikusios [PVM] identifikavimo numerį, kurį naudodamas prekes įsigyjantis asmuo jas įsigijo, jeigu prekes įsigyjantis asmuo neįrodo, kad minėtos prekės buvo apmokestintos šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka.

Jeigu įsigijimas pagal 1 dalies nuostatas apmokestinamas valstybėje narėje, į kurią siunčiamos ar gabenamos prekės pristatomos, o prieš tai prekės buvo apmokestintos pagal pirmosios pastraipos nuostatas, apmokestinamoji vertė valstybėje narėje, išdavusioje [PVM] identifikavimo numerį, kurį naudodamas prekes įsigyjantis asmuo jas įsigijo, atitinkamai sumažinama.

<...>

- 11 Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmoje pastraipoje numatyta:

„Valstybės narės, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą toliau nurodytų atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokesčio:

- a) prekių tiekimą, kaip apibrėžta 5 straipsnyje, kurios pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens ar bet kurio jų vardu išsiųstos arba išgabentos ne iš 3 straipsnyje nurodytos teritorijos, bet vis tiek Bendrijos viduje, o prekių pirkėjas yra kitas apmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje, nei valstybė narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos.“

Vokietijos teisė

- 12 Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*, toliau – *UStG*) 6a straipsnyje tiekimas Bendrijos viduje apibrėžiamas taip:

„1. Tiekimas Bendrijos viduje [4 straipsnio 1 punkto b papunktis] būna tada, kai tenkinamos šios sąlygos:

- 1) verslininkas ar pirkėjas tiekiamą prekę išgabena ar išsiunčia į kitą Bendrijos teritorijos dalį;
- 2) pirkėjas yra:
 - a) verslininkas, kuris tiekiamą prekę įsigijo savo verslui;
 - b) juridinis asmuo, kuris nėra verslininkas, arba kuris tiekiamą prekę įsigijo ne savo verslui; arba
 - c) bet kuris kitas pirkėjas naujos transporto priemonės tiekimo atveju;

ir

- 3) kitoje valstybėje narėje įsisteigusiam pirkėjui įsigyjant tiekiamą prekę turi būti taikomos nuostatos dėl apmokestinimo apyvartos mokesčiu.

<...>

3. Verslininkas turi įrodyti, kad tenkinamos 1 ir 2 dalyse numatytos sąlygos. <...>

- 13 Apyvartos mokesčio įgyvendinimo reglamento (*Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung*) 17c straipsnio 1 dalyje tiekėjui nustatytos tokios pareigos:

„Vykdymas tiekimus Bendrijos viduje ([*UStG*] 6a straipsnio 1 ir 2 dalys) verslininkas, kuriam taikomas šis reglamentas, pateikdamas apskaitos dokumentus turi įrodyti, kad tenkinamos atleidimo nuo mokesčio sąlygos, be kita ko, nurodydamas pirkėjo PVM mokėtojo kodą. Tam, kad apskaita atitiktų šias sąlygas, ji turi būti aiški ir lengvai patikrinama.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 14 1998 m. lapkričio mėn. VSTR dukterinė bendrovė, įsteigta Vokietijoje, pardavė dvi akmenų skaldymo mašinas *Atlantic International Trading Co.* (toliau – *Atlantic*), įsteigtai Jungtinėse Valstijose. *Atlantic* turėjo atstovybę Portugalijoje, tačiau nė vienoje Sąjungos valstybėje narėje nebuvo registruota kaip PVM mokėtoja.
- 15 VSTR dukterinė bendrovė paprašė, kad *Atlantic* nurodytų savo PVM mokėtojo kodą. Ši atsakė, kad prekes pardavė Suomijoje įsteigtai įmonei, ir nurodė pastarosios PVM mokėtojo kodą, kurį VSTR dukterinė bendrovė patikrino.
- 16 Vėliau *Atlantic* įgaliota transporto įmonė paėmė prekes iš VSTR dukterinės bendrovės ir sausuma pervežė į Liubeką (Vokietija), o tada – jūra į Suomiją.
- 17 VSTR dukterinė bendrovė už akmenų skaldymo mašinų pristatymą *Atlantic* pateikė sąskaitą faktūrą be PVM, joje nurodė Suomijos įmonės, kuriai šios prekės buvo perparduotos, PVM VSTR mokėtojo kodą.
- 18 Tačiau *Finanzamt Plauen* tvirtina, kad tiekimo tarp VSTR dukterinės bendrovės ir *Atlantic* negalima atleisti nuo mokesčio, nes pirmoji nenurodė antrosios PVM mokėtojo kodo.
- 19 *Sächsisches Finanzgericht*, pirmosios instancijos teismas, atmetė VSTR dėl šio *Finanzamt Plauen* sprendimo pareikštą ieškinį dėl panaikinimo.
- 20 VSTR pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof* tvirtindama, kad *Finanzamt Plauen* nurodytas atsisakymo atleisti nuo PVM motyvas prieštarauja Šeštajai direktyvai. Pastaroji teigia priešingai, kad valstybės narės, nepažeisdamos Sąjungos teisės, gali nustatyti tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo mokesčio sąlygą, kad įgijėjas turėtų PVM mokėtojo kodą valstybėje narėje.
- 21 *Bundesfinanzhof* konstatavo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamą sandorį sudarė du vienas po kito atlikti tiekimai: pirmą VSTR dukterinė įmonė atliko *Atlantic*, antrą *Atlantic* atliko Suomijos įmonei.
- 22 Jis teigia, kad pirmasis tiekimas turėtų būti atleistas nuo PVM, kaip tiekimas Bendrijos viduje, su sąlyga, kad, be kita ko, pagal *UStG* 6a straipsnio 1 dalies pirmo sakinio 3 punktą pirkėjo įsigytos prekės buvo iš tiesų apmokestintos Suomijoje. Jis mano, kad tokia sąlyga galėtų reikšti tai, kad pirkėjas iš tiesų turi turėti PVM mokėtojo kodą paskirties valstybėje narėje tam, kad šios valstybės narės administratorius galėtų sandorį apmokestinti PVM.
- 23 *Bundesfinanzhof* teigia, kad pagal Apyvartos mokesčio įgyvendinimo reglamento 17c straipsnio 1 dalies pirmą sakinį, pagal kurį tiekėjas turi pareigą apskaitos dokumentuose nurodyti pirkėjo PVM mokėtojo kodą, turi būti atsisakyta taikyti atleidimą nuo PVM.
- 24 Jis pažymi, kad jei pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmą pastraipą aiškiai nereikalaujama, kad pirkėjas turėtų PVM mokėtojo kodą tam, kad tiekimas Bendrijos viduje būtų atleistas nuo PVM, toks reikalavimas galėtų išplaukti iš šioje nuostatoje numatytos sąlygos, kad šis pirkėjas būtų „apmokestinamasis asmuo, <...> kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje“. Be to, jis svarsto, ar, atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį, iš dalies pakeistą tos pačios direktyvos 28h straipsniu, ir į šios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmą pastraipą, pagal šią sąlygą valstybėms narėms neleidžiama nustatyti tiekėjui tokios įrodinėjimo sąlygos, būtent kai, kaip antai pagrindinėje byloje, trečiojoje valstybėje įsisteigęs pirkėjas nėra įsiregistravęs jokiaje valstybėje narėje ir kad, be to, tiekėjas neįrodė, jog pirkėjas deklaravo įsigijimą Bendrijos viduje mokesčių administratoriui.
- 25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat svarsto, ar pareigos nurodyti PVM mokėtojo kodą galėtų pateisinti Šeštojoje direktyvoje nustatytas ir Teisingumo Teismo praktikoje nurodytas atitikties tarp tiekimo Bendrijos viduje ir įsigijimo joje faktas.

26 Todėl *Bundesfinanzhof* sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar pagal <...> Šeštąją direktyvą <...> valstybėms narėms leidžiama laikyti atleistu nuo mokesčio tiekimu Bendrijos viduje tik jei apmokestinamasis asmuo savo apskaitos dokumentuose nurodo pirkėjo [PVM] mokėtojo kodą?
2. Ar atsakant į šį klausimą svarbu tai, ar:
 - pirkėjas yra trečioje valstybėje įsisteigęs verslininkas, kuris sudaręs grandininį sandorį, nors ir išsiuntė tiekimo objektą iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę, vis dėlto nė vienoje valstybėje narėje nėra registruotas kaip apyvartos mokesčio mokėtojas, ir
 - apmokestinamasis asmuo įrodė, kad pirkėjas mokesčių tikslu deklaravo įsigijimą Bendrijos viduje?“

Dėl prejudicinių klausimų

Pirminės pastabos

- 27 Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirma pastraipa, pagal kurią tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo PVM, priskiriama prie šios direktyvos XVIa antraštinėje dalyje numatytų pereinamojo laikotarpio priemonių dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo, kurių tikslas – perleisti mokesčines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos patiektos prekės (žr., be kita ko, 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *R*, C-285/09, Rink. p. I-12605, 37 punktą).
- 28 Šia pereinamojo laikotarpio tvarka įtvirtintam mechanizmui būdinga, pirma, kad valstybė narė, iš kurios prekės išsiunčiamos arba išgabamos, taiko atleidimą nuo mokesčio prekių tiekimui, kai jos išsiunčiamos ar išgabamos Bendrijos viduje, kartu su teise į šioje valstybėje narėje sumokėto pirkimo PVM atskaitą ar grąžinimą, ir, antra, kad valstybė narė, į kurią prekės pristatomos, apmokestina Bendrijos viduje įsigytas prekes. Šis mechanizmas užtikrina aiškų atitinkamų valstybių narių mokesčių galių atskyrimą (šiuo klausimu žr., be kita ko, minėto Sprendimo *R* 38 punktą) ir leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo bei užtikrinti bendrai PVM sistemai būdingą mokesčio neutralumą (žr., be kita ko, 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimų *Teleos ir kt.*, C-409/04, Rink. p. I-7797, 25 punktą ir *Collée*, C-146/05, Rink. p. I-7861, 23 punktą).
- 29 Kalbant apie sąlygas, kurioms esant sandoris gali būti laikomas tiekimu Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmą pastraipą, iš teismo praktikos matyti, kad į tiekimo Bendrijos viduje sąvoką patenka ir todėl nuo PVM atleidžiamas prekių tiekimas, jei šios prekės pardavėjo, jų pirkėjo ar bet kurio iš jų vardu išsiųstos arba išgabentos iš valstybės narės teritorijos, bet Sąjungos viduje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris veikia kaip toks kitoje nei prekių išsiuntimo ar išgabavimo valstybėje narėje (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *R* 40 punktą).
- 30 Išskyrus sąlygas, susijusias su apmokestinamojo asmens statusu, teisės disponuoti prekėmis perleidimu pirkėjui, tampant jų savininku, ir fiziniu prekių išgabėmimu iš vienos valstybės narės į kitą neturi būti nustatyta jokia kita sandorio kvalifikavimo kaip prekių tiekimo arba įsigijimo Bendrijos viduje sąlyga (žr. minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 70 punktą), pažymint, kad tiekimo Bendrijos viduje sąvoka, kaip įsigijimo Bendrijos viduje sąvoka, yra objektyvaus pobūdžio ir taikoma neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus bei rezultatus (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 38 punktą).
- 31 Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimai susiję su pirkėjo, kaip apmokestinamojo asmens, statusu, Teisingumo Teismas mano, kad būtina prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateikti kelias nuorodas dėl su gabenimu susijusios sąlygos. Iš tiesų,

- kadangi pagrindinė byla susijusi su sandoriu, kai atliekami du vienas po kito parduotų prekių tiekimai, bet vienas gabenimas Bendrijos viduje, tai, ar pirmasis tiekimas tarp VSTR dukterinės bedrovės ir *Atlantic* gali būti kvalifikuojamas kaip tiekimas Bendrijos viduje ir dėl to atleidžiamas nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmą pastraipą, priklauso nuo to, ar, kaip siūloma prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo sprendime, šis gabenimas iš tiesų gali būti priskirtas šiam pirmajam tiekimui (šiuo klausimu žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *EMAG Handel Eder*, C-245/04, Rink. p. I-3227, 45 punktą ir 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Euro Tyre Holding*, C-430/09, Rink. p. I-13335, 21 punktą).
- 32 Atsakymas į šį klausimą priklauso nuo bendro visų konkrečių bylos aplinkybių vertinimo (žr. minėto Sprendimo *Euro Tyre Holding* 27 punktą), būtent nuo momento, kada teisė disponuoti preke tampant jos savininku buvo perleista galutiniam vartotojui, nustatymo (žr. minėto Sprendimo *Euro Tyre Holding* 31–35 punktus). Iš tiesų, jei antrasis teisės disponuoti preke tampant jų savininku perleidimas įvyko prieš gabenimą Bendrijos viduje, pastarasis negalėtų būti priskiriamas pirmajam tiekimui pirmajam pirkėjui (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Euro Tyre Holding* 33 punktą).
- 33 Taigi, pagrindinėje byloje VSTR dukterinės bendrovės atliktas tiekimas *Atlantic* nėra tiekimas Bendrijos viduje, atleidžiamas nuo PVM pagal 28c straipsnio A dalies a punkto pirmą pastraipą, jei antras nuosavybės teisės į aptariamą prekes perleidimas – iš *Atlantic* Suomijos įmonei – įvyko prieš atliekant šių prekių gabenimą Bendrijos viduje į Suomiją.
- 34 Dėl vertinimo kriterijų Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad kai pirmasis pirkėjas, gavęs teisę disponuoti prekėmis kaip savininkas pirmojo tiekimo valstybėje narėje, išreiškia ketinimą išgabenti šias prekes į kitą valstybę narę ir pateikia savo pastarosios valstybės narės suteiktą PVM mokėtojo kodą, gabenimas Bendrijos viduje turėtų būti priskirtas pirmajam tiekimui su sąlyga, kad antrajam pirkėjui teisė disponuoti prekėmis kaip nuosavybe buvo perduota valstybėje narėje, kurioje užbaigta gabenti Bendrijos viduje (žr. minėto Sprendimo *Euro Tyre Holding* 44 ir 45 punktus).
- 35 Tačiau Teisingumo Teismas jau pažymėjo, kad taip nėra, jei, perdavus pirkėjui teisę disponuoti preke kaip savininkui, pirmą tiekimą atliekantis tiekėjas gali būti laikomas turinčiu prievolę mokėti PVM už šį sandorį, jei pirkėjas jį informavo, kad prekė buvo perparduota kitam apmokestinamajam asmeniui prieš palikdama tiekimo valstybę narę (minėto Sprendimo *Euro Tyre Holding* 36 punktas).
- 36 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinės bylos aplinkybės iš dalies atitinka minėtos bylos aplinkybes, nes *Atlantic* aiškiai nurodė VSTR dukterinei bendrovei prieš gabenant aptariamą prekes į Suomiją, kad jos jau perparduotos Suomijos įmonei, kurios PVM mokėtojo kodą *Atlantic* jai pateikė.
- 37 Tačiau šios aplinkybės savaime negali įrodyti, kad nuosavybės teisės į aptariamą prekes perleistos Suomijos įmonei prieš jų gabenimą į Suomiją, tai turi nustatyti nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į visas aplinkybes.
- 38 Iš to matyti: kadangi pagrindinėje byloje aptariamą tiekimas gali būti tiekimas Bendrijos viduje, reikia atsakyti į du pateiktus klausimus.

Dėl dviejų pateiktų klausimų

- 39 Dviem pateiktais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmą pastraipą reikia aiškinti taip, kad ja nedraudžiama valstybės narės mokesčių administratoriui nustatyti tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo PVM sąlygą, pagal kurią tiekėjas turi pateikti pirkėjo PVM mokėtojo kodą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo Teisingumo Teismo

paaiškinti, ar dėl fakto, kad pirkėjas yra įsisteigęs trečiojoje valstybėje, neįsiregistravęs valstybėje narėje, o gal dėl fakto, kad tiekėjas įrodo, jog pirkėjas deklaravo įsigijimą Bendrijos viduje, gali pasikeisti atsakymai į šiuos klausimus.

- 40 Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmoje pastraipoje nustatyta sąlyga, kad pirkėjas turi būti „apmokestinamasis asmuo, <...> kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje“, savaime nereiškia, jog atlikdamas aptariamą įsigijimą pirkėjas turi turėti PVM mokėtojo kodą.
- 41 Taigi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo klausimai turi būti suprantami kaip susiję su įrodinėjimo sąlygomis, kurios gali būti taikomos tiekėjui, kad būtų įrodyta, jog aptariamo sandorio atveju buvo laikomasi su pirkėjo, kaip apmokestinamojo asmens statusu, susijusių sąlygų.
- 42 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad Šeštojoje direktyvoje nesant jokių su tuo susijusių nuostatų, nes jos 28c straipsnio A dalies pirmoje sakinio dalyje numatyta tik tai, kad valstybės narės nustato sąlygas, pagal kurias nuo mokesčio atleidžia tiekimus Bendrijos viduje, įrodymų, kuriuos gali pateikti apmokestinamasis asmuo, kad būtų atleistas nuo PVM, klausimas priklauso valstybių narių kompetencijai (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Collée* 24 punktą ir minėto Sprendimo *R* 43 punktą).
- 43 Teisingumo Teismas taip pat pažymėjo, kad prekių tiekėjas turi įrodyti, jog įvykdytos numatytos Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmos pastraipos taikymo sąlygos, įskaitant tas, kurias nustato valstybės narės, siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ar piktnaudžiavimui (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *R* 46 punktą).
- 44 Vis dėlto pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį, iš dalies pakeistą šios direktyvos 28h straipsniu, valstybėms narėms suteikta teisė priimti priemones, skirtas užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo su sąlyga, be kita ko, kad nebus viršyta tai, kas būtina šiems tikslams pasiekti (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Collée* 26 punktą ir minėto Sprendimo *R* 45 punktą). Todėl šios priemonės negali būti naudojamos taip, kad paneigtų PVM neutralumą, kuris yra esminis bendros PVM sistemos principas (žr. minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 46 punktą ir minėto Sprendimo *Collée* 26 punktą).
- 45 Taigi, priemonė, pagal kurią teisė atleisti nuo PVM tiekimą Bendrijos viduje iš esmės siejama su formalių pareigų laikymusi, neatsižvelgiant į esminius reikalavimus ir ypač nekeliant klausimo dėl to, ar jie buvo įgyvendinti, viršija tai, kas būtina siekiant užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą (žr. minėto Sprendimo *Collée* 29 punktą).
- 46 Iš tiesų pagal mokesčių neutralumo principą reikalaujama, kad nuo PVM būtų atleidžiama, jeigu tenkinami esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų, ir kitaip būtų tik tuomet, jeigu tokių formalių reikalavimų pažeidimas neleistų pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai įvykdyti (žr. minėto Sprendimo *Collée* 31 punktą), tačiau tai netaikoma atvejui, kai prekių tiekėjas sąmoningai dalyvavo sukčiaujant mokesčių srityje, ir tai pakenkė geram bendros PVM sistemos funkcionavimui. Tokiu atveju Teisingumo Teismas nusprendė, kad toks asmuo negali teisėtai remtis mokesčių neutralumo principu (žr. minėto Sprendimo *R* 54 punktą).
- 47 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad valstybės narės turi teisę prekių tiekėjui nustatyti pareigą pateikti įrodymą, kad pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks valstybėje, kuri nėra valstybė narė, iš kurios aptarimos prekės buvo išsiųstos ar išgabentos, tam, kad būtų laikomasi bendrųjų teisės principų, ypač proporcingumo reikalavimo.

- 48 Kalbant apie klausimą, ar reikalavimų laikomasi, kai, kaip pagrindinėje byloje, valstybė narė nustato pareigą tiekėjui pateikti pirkėjo PVM mokėtojo kodą, neginčytina, kad šis mokėtojo kodas yra glaudžiai susijęs su apmokestinamojo asmens statusu Šeštąja direktyva nustatytoje sistemoje. Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 1 dalies c punkte, iš dalies pakeistame šios direktyvos 28h straipsniu, valstybėms narėms nustatyta pareiga imtis būtinų priemonių, kad apmokestinamasis asmuo būtų identifikuojamas individualiu numeriu.
- 49 Bet kuriuo atveju šis įrodymas negali priklausyti identifikuojant apmokestinamąjį asmenį tik nuo šio kodo pateikimo, nes „apmokestinamojo asmens“ sąvokoje, nustatytoje Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje, numatytas tik asmuo, savarankiškai vykdamas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas, nenumatant sąlygos, kad šis asmuo turi turėti PVM mokėtojo kodą. Be to, iš teismo praktikos matyti, kad asmuo, veikia kaip toks, kai vykdo sandorius neperžengdamas savo apmokestinamos veiklos ribų (šiuo klausimu žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483, 42 punktą).
- 50 Taip pat neatmestina galimybė, kad tiekėjas dėl vienokių ar kitokių priežasčių gali šio kodo neturėti, t. y. šios tiekėjo pareigos įvykdymas priklauso nuo informacijos, gautos iš pirkėjo.
- 51 Taigi, nors PVM mokėtojo kodas įrodo apmokestinamojo asmens statusą mokesčių atžvilgiu ir supaprastina sandorių Bendrijos viduje kontrolę, tai nereiškia, kad formalus reikalavimas, dėl kurio negali būti abejojama teise neapmokestinti PVM, jeigu tenkinamos materialinės sąlygos, yra įvykdytas (žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, 60 punktą).
- 52 Todėl yra teisėta reikalauti, kad tiekėjas veiktų sąžiningai ir imtųsi visų priemonių, kurių galima pagrįstai reikalauti, kad užtikrintų, jog sudaromi sandoriai nebūtų susiję su sukčiavimu mokesčių srityje (žr. minėto Sprendimo *Euro Tyre Holding* 38 punktą); valstybės narės viršytų priemones, kurios būtinos teisingai surinkti mokesčius, jei atsisakytų atleisti nuo PVM tiekimą Bendrijos viduje tik dėl to, kad tiekėjas nepateikė PVM mokėtojo kodo, kai šis tiekėjas, veikdamas sąžiningai ir ėmėsis visų priemonių, kurių tik galima pagrįstai reikalauti, negali pateikti šio kodo, bet pateikia kitas nuorodas, galinčias pakankamai įrodyti, kad pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kai sudaro aptariamą sandorį.
- 53 Šiuo klausimu iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo matyti, jog pagrindinėje byloje tiekėjas prašė, kad *Atlantic* pateiktų savo mokėtojo kodą, ir jog ši, jo neturėdama, pateikė antrojo pirkėjo mokėtojo kodą. Taigi, neatrodo, kad pirmasis ar antrasis dalyvis būtų sukčiavę. Be to, pagrindinėje byloje aptariamas tiekimas susijęs su prekėmis, kurios pagal pobūdį turėtų būti skirtos naudoti ekonominėje veikloje.
- 54 Faktas, kad pirkėjas, kaip pagrindinėje byloje, yra įsisteigęs trečiojoje valstybėje, iš esmės neturėtų pateisinti kitokio atsakymo. Iš tiesų nei Šeštosios direktyvos pereinamojo laikotarpio tvarka, susijusia su tiekimu Bendrijos viduje, nei Teisingumo Teismo praktika šioje srityje nenustatomas skirtumas, atsižvelgiant į pirkėjo įsisteigimo vietą.
- 55 Kalbant apie aplinkybę, kad tiekėjas pateikė pirkėjo mokesčio deklaraciją, susijusią su įsigijimu Bendrijos viduje, primintina, kad, kaip jau buvo nuspręsta šio sprendimo 30 punkte, išskyrus sąlygas, susijusias su apmokestinamojo asmens statusu, teisės disponuoti turtu, tampant jo savininku, perleidimu ir fiziniu prekių išgabenimu iš vienos valstybės narės į kitą, neturėtų būti taikoma jokia kita sąlyga tam, kad sandoris būtų kvalifikuojamas kaip tiekimo ar įsigijimo sandoris Bendrijos viduje. Taigi, tam, kad būtų taikomas atleidimas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmą pastraipą, negalima reikalauti iš tiekėjo įrodymų, susijusių su aptariamų prekių įsigijimu Bendrijos viduje apmokestinimu.

- 56 Be to, tokia deklaracija savaime negali būti laikoma esminiu pirkėjo, kaip apmokestinamojo asmens, statuso įrodymu, o gali būti tik nuoroda (pagal analogiją žr. minėto Sprendimo *Teleos ir kt.* 71 punktą ir 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Twoh International*, C-184/05, Rink. p. I-7897, 37 punktą).
- 57 Todėl aplinkybė, ar tiekėjas pateikė šią deklaraciją, negali pakeisti atsakymo į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus.
- 58 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į du klausimus reikia atsakyti, taip, kad Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmą pastraipą aiškintina taip, kad ja nedraudžiama valstybės narės mokesčių administratoriui dėl tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo PVM nustatyti reikalavimą, pagal kurį tiekėjas turėtų pateikti pirkėjo PVM mokėtojo kodą, tačiau su sąlyga, kad negalima atsisakyti suteikti šį atleidimą nuo mokesčio vien dėl to, kad ši pareiga neįvykdyta, jei tiekėjas, veikdamas sąžiningai ir ėmęsis visų priemonių, kurių galima pagrįstai iš jo reikalauti, negali pateikti šio kodo, bet pateikia kitas nuorodas, galinčias pakankamai įrodyti, kad pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kai sudaro aptariamą sandorį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 59 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1998 m. spalio 12 d. Tarybos direktyva 98/80/EB, 28c straipsnio A dalies a punkto pirmą pastraipą reikia aiškinti taip, kad ja nedraudžiama valstybės narės mokesčių administratoriui dėl tiekimo Bendrijos viduje atleidimo nuo pridėtinės vertės mokesčio nustatyti reikalavimą, pagal kurį tiekėjas turėtų pateikti pirkėjo pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodą, tačiau su sąlyga, kad negalima atsisakyti suteikti šį atleidimą nuo mokesčio vien dėl to, kad ši pareiga neįvykdyta, jei tiekėjas, veikdamas sąžiningai ir ėmęsis visų priemonių, kurių galima pagrįstai iš jo reikalauti, negali pateikti šio kodo, bet pateikia kitas nuorodas, galinčias pakankamai įrodyti, kad pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kai sudaro aptariamą sandorį.

Parašai.